

**UNIVERSIDAD DE SALAMANCA
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO,
FINANCIERO Y PROCESAL
ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**



**TESIS DOCTORAL
DOCTORADO MENCIÓN EUROPEA
EL PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN EN MATERIA
TRIBUTARIA. EVOLUCIÓN Y SITUACIÓN ACTUAL EN ESPAÑA
Y VENEZUELA**

Dirigida por los Profesores:

Dra. ROSA MARÍA ALFONSO GALÁN

Dr. CÉSAR GARCÍA NOVOA

Autor:

GILBERTO ATENCIO VALLADARES

SALAMANCA, ESPAÑA, 2014

ÍNDICE GENERAL

I.- ÍNDICE GENERAL

II.- ABREVIATURAS

III.- INTRODUCCIÓN

Capítulo I: Delimitación conceptual y evolución histórica-constitucional del principio de no confiscación

1.- Principios jurídicos

- 1.1.- Concepto y naturaleza jurídica
- 1.2.- Requisitos generales
- 1.3.- Principios y valores
- 1.4.- Principios y reglas
- 1.5.- Los principios en el Derecho Tributario

2.- El principio de no confiscación

- 2.1.- Sobre su carácter de principio
- 2.2.- Una precisión terminológica
- 2.3.- Significado en el Derecho Administrativo
- 2.4.- Significado en el Derecho Penal
- 2.5.- Significado en el Derecho Civil
- 2.6.- Significado en el Derecho Internacional Público
- 2.7.- Significado en el Derecho Financiero y Tributario

3.- Una mirada hacia el Derecho Comparado

4.- Regulación constitucional. Evolución histórica-constitucional de la confiscación en España y Venezuela

- 4.1.- Evolución en España
- 4.2.- Evolución en Venezuela

Capítulo II: El principio de no confiscación en materia tributaria

1.- Ideas previas

2.- La clasificación tripartita de los tributos

3.- Sistemas tributarios español y venezolano

- 3.1.- Impuestos

- 3.2.- Tasas
- 3.3.- Contribuciones especiales
- 3.4.- Contribuciones o exacciones parafiscales
- 3.5.- Figuras huidizas del régimen tributario
- 3.6.- La necesidad de un sistema tributario racional

4.- El principio de no confiscación en materia tributaria

- 4.1.- Definición
- 4.2.- Posturas encontradas sobre el principio de no confiscación en materia tributaria
 - 4.2.1.- Posturas que niegan el principio
 - 4.2.2.- Posturas que reconocen la importancia del principio
 - 4.2.2.1.- Límite al poder tributario
 - 4.2.2.2.- Protección al derecho a la propiedad privada
 - 4.2.2.3.- Límite a la progresividad del sistema tributario
 - 4.2.2.4.- Vinculación con el principio de capacidad contributiva
 - 4.2.2.5.- Teoría del gravamen excesivo
 - 4.2.2.6.- Reconocimiento general de las anteriores vinculaciones
 - 4.2.3.- Nuestra postura

5.- Relaciones del principio de no confiscación en materia tributaria con otras instituciones

- 5.1.- Derecho a la propiedad privada. Tratamiento constitucional en España y Venezuela
 - 5.1.1.- Contenido esencial del derecho a la propiedad privada
 - 5.1.2.- La propiedad privada como fundamento de protección del principio de no confiscación
- 5.2.- Principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados
 - 5.2.1.- Relación con el principio de legalidad tributaria
 - 5.2.2.- Relación con el principio de seguridad jurídica
 - 5.2.3.- Relación con los principios de justicia tributaria
 - 5.2.4.- Relación con el principio de capacidad contributiva
 - 5.2.5.- Relación con el principio de igualdad
 - 5.2.6.- Relación con el principio de generalidad
 - 5.2.7.- Relación con el principio de progresividad
 - 5.2.8.- Relación con el principio de irretroactividad en materia tributaria
 - 5.2.9.- Relación con el principio de recaudación eficiente
- 5.3.- Relación con la libertad de empresa
- 5.4.- Relación con el derecho al trabajo

Capítulo III: Aplicación del principio de no confiscación en materia tributaria

1.- Ideas previas

2.- Posturas sobre la aplicabilidad del principio

- 2.1.- Postura que niega la aplicabilidad del principio

- 2.2.- Posturas que defienden la aplicabilidad del principio
 - 2.2.1.- Aplicación a tributos aisladamente considerados
 - 2.2.2.- Aplicación a varios tributos y acumulación de tributos
 - 2.2.3.- Aplicación al sistema tributario en su conjunto
 - 2.2.4.- Aplicación a tributos y al sistema tributario
 - 2.2.5.- Aplicación a la obligación tributaria principal y otras obligaciones accesorias
 - 2.2.6.- Aplicación a las sanciones

3.- Aplicación del principio de no confiscación en el sistema tributario

- 3.1.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - 3.1.1.- Confiscación y principio de renta real
 - 3.1.2.- Sobre las deducciones y rebajas
 - 3.1.3.- Situación de los recargos
 - 3.1.4.- Situación en Venezuela con los trabajadores y el Impuesto sobre la Renta
- 3.2.- El principio de no confiscación y el mínimo exento
- 3.3.- Impuesto sobre el Patrimonio. Cláusulas especiales que prohíben la confiscación
- 3.4.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- 3.5.- Impuesto sobre Sociedades
- 3.6.- Fiscalidad Indirecta
 - 3.6.1.- Impuesto sobre el Valor Añadido o Agregado
 - 3.6.1.1.- Especial atención al régimen confiscatorio del IVA en Venezuela
 - 3.6.1.1.1.- Sujetos pasivos especiales del IVA
 - 3.6.1.1.2.- Jurisprudencia sobre los contribuyentes especiales en el IVA en Venezuela.
- 3.7.- Extrafiscalidad y su relación con el principio de no confiscación en materia tributaria. Especial referencia al Impuesto sobre tierras infrautilizadas en España e impuesto sobre tierras ociosas en Venezuela
- 3.8.- Aplicación en tributos municipales en España y Venezuela
 - 3.8.1.- Impuesto sobre Actividades Económicas
 - 3.8.2.- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
- 3.9.- Aplicación en las tasas
- 3.10.- Aplicación en las contribuciones especiales
- 3.11.- Aplicación en los tributos sobre el juego
- 3.12.- El principio de no confiscación y la parafiscalidad
- 3.13.- Inflación y principio de no confiscación
- 3.14.- El principio de no confiscación y su relación con la prohibición de doble imposición y plurimposición interna
- 3.15.- El principio de no confiscación en la tributación internacional
- 3.16.- El principio de no confiscación y los Tratados de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones
- 3.17.- El principio de no confiscación y la posibilidad de establecimiento de un límite máximo a la tributación

IV.- CONCLUSIONES

V.- BIBLIOGRAFÍA GENERAL

VI.- ÍNDICE DE NORMAS

VII.- ÍNDICE DE JURISPRUDENCIA

VIII.- RESUMEN DE LA TESIS DOCTORAL PARA OPTAR AL TÍTULO DE DOCTOR. MENCIÓN EUROPEA.

IX.- ABSTRACT. PH.D IN TAX LAW. EUROPEAN MENTION.

X.- CONCLUSIONS

XI.- ANEXOS

RESUMEN DE LA TESIS DOCTORAL: EL PRINCIPIO DE
NO CONFISCACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.
EVOLUCIÓN Y SITUACIÓN ACTUAL EN ESPAÑA Y
VENEZUELA

**CAPÍTULO I: Delimitación conceptual y evolución histórica-
constitucional del principio de no confiscación**

En el Capítulo I, se abordó la delimitación conceptual del principio de no confiscación en materia tributaria y la evolución histórico-constitucional del mismo, como capítulo introductorio para conocer su significación dentro de la Ciencia del Derecho, su ubicación dogmática como principio constitucional, su tratamiento a nivel de Derecho comparado y la evolución histórico-constitucional, tanto en España como en Venezuela.

Los principios jurídicos reúnen ciertas características para que puedan ser considerados como tales. Así, deben ser objetivos, perdurables y constituyen el fundamento del ordenamiento jurídico de un país determinado. Igualmente, estos principios no requieren que se encuentren positivados para que los mismos posean carácter vinculante.

El principio de no confiscación en materia tributaria es considerado un principio tributario constitucionalizado, al poseer las características propias de los principios y constituir uno de los fundamentos en los cuales se sustentan los sistemas tributarios español y venezolano.

Desde el punto de vista terminológico, preferimos utilizar la expresión «principio de no confiscación en materia tributaria», por considerarlo más correcto, en virtud que la terminología «confiscatoriedad», no se encuentra registrada en el Diccionario de la Real Academia Española, a pesar de su uso reiterado por parte de la doctrina, desde que se encuentra consagrado este principio en la Constitución española de 1.978.

La confiscación ha tenido diferentes connotaciones en varias disciplinas jurídicas. Su utilización no es exclusiva del Derecho Financiero y Tributario, sino que proviene del Derecho Penal, Derecho Internacional Público, Derecho Administrativo y Derecho Civil.

La confiscación en el Derecho Administrativo, podemos ubicarla dentro de las potestades ablatorias reales que poseen los Estados, consistentes en una privación de los bienes de los particulares, sin justa indemnización, constituyendo una de las manifestaciones de destrucción al derecho a la propiedad privada, lo cual causa un grave perjuicio al administrado.

La confiscación en el ámbito penal ha tenido una gran importancia desde el punto de vista histórico y ha sido utilizada desde el Derecho Romano. Actualmente, se encuentra abolida en el Derecho Penal español. Sin embargo, es reconocida constitucionalmente y ampliamente regulada en el Derecho Penal venezolano, para castigar delitos graves, principalmente aquéllos relacionados al tráfico ilícito de sustancias estupefacientes y psicotrópicas, delitos contra el patrimonio público y delito de legitimación o blanqueo de capitales.

La confiscación en el Derecho Civil, se entiende como una forma de extinción del derecho a la propiedad y décadas atrás, fue una de las consecuencias de la muerte civil, hoy

en día expulsada del ordenamiento jurídico español y no ha estado vigente en el ordenamiento jurídico venezolano.

La confiscación en el Derecho Internacional Público tiene una connotación, como una de las consecuencias de la conquista, la cual constituye un modo de adquisición de territorios, cuando los Estados se encuentran en guerra. A pesar que la doctrina del Derecho Internacional Público, utiliza de forma reiterada la terminología conquista, para hacer referencia a este modo de adquisición territorial, entendemos la confiscación como una de las repercusiones que conlleva la conquista, al confiscarse todo el territorio y los bienes que existen dentro del mismo, del Estado vencido. Igualmente, en esta disciplina jurídica, la confiscación se ha aplicado como una medida de retaliación contra los nacionales de un Estado que posean bienes en otro Estado que sea enemigo de su Estado de origen. Ésta última connotación ha estado regulada de esta forma, durante décadas en el constitucionalismo venezolano.

En el Derecho Financiero y Tributario, el principio de no confiscación es considerado un principio tributario constitucionalizado, el cual prohíbe que un tributo individual, acumulaciones de tributos o el sistema tributario en su conjunto, puedan llegar a tener efectos equivalentes a una confiscación o lleguen a producir una confiscación de los bienes del contribuyente. Constituye un límite al ejercicio del poder tributario, vinculado con los principios de capacidad contributiva y progresividad, al igual que representa un mecanismo de protección del derecho a la propiedad privada, en búsqueda de un sistema tributario justo. Este principio, no es reconocido por un sector doctrinario como un verdadero principio y se ha intentado negar la importancia y aplicabilidad que realmente posee dentro del sistema tributario, al calificarlo de innecesario.

En el Derecho comparado, el principio de no confiscación en materia tributaria ha sido reconocido expresamente en las Constituciones de la República Federativa de Brasil, Paraguay, Nicaragua y Perú, teniendo una gran influencia la Constitución española, sobre estas Constituciones latinoamericanas. Ello denota la importancia del estudio del Derecho español para el Derecho de los países latinoamericanos.

En las Constituciones de otros países, tales como Uruguay, Colombia y Argentina, no ha sido reconocido de forma expresa el principio de no confiscación en materia tributaria, aunque sí de manera implícita, como una derivación del derecho a la propiedad privada.

La prohibición del establecimiento de la pena de confiscación, ha tenido una evolución histórica tanto en el Derecho Constitucional español, como en el Derecho Constitucional venezolano, siendo objeto de preocupación y regulación en casi todos los textos constitucionales de ambos países. Este es un punto de gran coincidencia en la evolución histórica y constitucional de estos países y demuestra la tradición que ha existido de prohibir la confiscación en los ordenamientos jurídicos español y venezolano.

En el caso español, la pena de confiscación fue abolida con la Constitución de 1.812 y desde ese entonces, ha sido reconocida expresamente y prohibida por el resto de constituciones posteriores, e incluso, también ha sido prohibida por algunos proyectos de constituciones.

En la República Bolivariana de Venezuela, en el Acta de Independencia se mencionaba la confiscación y ha sido prohibida en la mayoría de los textos constitucionales, desde el año 1.811, con la Constitución dictada en esta fecha, la cual es

considerada como la primera Constitución latinoamericana, luego de la independencia. Su tratamiento a nivel constitucional se ha enfocado en las connotaciones referidas en el ámbito del Derecho Penal, como pena y también en la disciplina jurídica del Derecho Internacional Público. También, se ha regulado la institución de la expropiación, desde el punto de vista del Derecho Administrativo, dejando al margen y prohibiéndose las confiscaciones de bienes, en vista que se requiere una indemnización, cuando se priva parcial o totalmente el derecho a la propiedad privada. En el caso venezolano, en el año 1953, con la instauración de la dictadura militar, se eliminó la norma que prohibía la pena de confiscación de bienes.

El Reino de España y la República Bolivariana de Venezuela, son países con una tradición jurídica de respeto al derecho a la propiedad privada, desde la Constitución de Cádiz de 1812, para el caso español y la Constitución de 1.811, en el caso del constitucionalismo venezolano. Su evolución se ha centrado desde una concepción liberal, como un derecho individual, hasta una concepción más colectivista, incorporando el concepto de la función social de la propiedad. De esta manera, lo más importante que debemos resaltar es que la evolución histórica constitucional en ambos ordenamientos jurídicos ha respetado uno de los fundamentos del principio de no confiscación, como es el derecho a la propiedad privada.

Se consagró por primera vez en el ordenamiento jurídico español, en la Constitución española de 1.978, el principio de no confiscación en materia tributaria en el artículo 31, donde se enunciaron los principios constitucionales tributarios y los principios tributarios constitucionalizados.

En la República Bolivariana de Venezuela, se aplica el principio de no confiscación en materia tributaria, desde el punto de vista jurisprudencial a partir de los años ochenta, como una derivación del derecho a la propiedad privada y bajo la vigencia de la Constitución de 1.961, la cual no consagró expresamente este principio, pero sí una protección al derecho a la propiedad privada.

En el año 1999, siguiendo el Derecho Constitucional español, se consagró expresamente en el artículo 317, el principio de no confiscación en materia tributaria, dentro de la enunciación de los principios que rigen al sistema tributario venezolano y constituyó una norma inédita en el Derecho Constitucional venezolano, la cual fue producto del consenso a nivel nacional e, incluso presentada ante la Asamblea Nacional Constituyente, en parte por la Administración Tributaria.

En el año 2007, fue presentado un Proyecto de Reforma Constitucional de la Constitución actual, donde se intentó reformar el artículo 115, norma reguladora del derecho a la propiedad privada, incorporándose una serie de tipos de propiedades, entre las cuales se encontraban, las propiedades social, comunal, pública, mixta y también la propiedad privada, cuestión que a nuestro juicio, pudo cambiar el sentido e interpretación de la norma relativa al principio de no confiscación en materia tributaria, al tener presente una interpretación sistemática de la Constitución. Sin embargo, este Proyecto de Reforma Constitucional fue rechazado en fecha 02 de diciembre de 2.007.

CAPÍTULO II: El principio de no confiscación en materia tributaria

En el Capítulo II de la investigación, se desarrolló el núcleo esencial del principio, denominado: El principio de no confiscación en materia tributaria.

En este capítulo, se aborda y completa el área en la cual se analiza el principio de no confiscación: la materia tributaria. Además, de buscar el fundamento de este principio y las relaciones que presenta con diversas instituciones.

Se determinó que tanto en España como en Venezuela, continúa vigente la clasificación tripartita de los tributos, en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Sin embargo, se observó que en el ordenamiento jurídico español, la figura de las contribuciones parafiscales ha mermado en importancia y desarrollo, debido a que se trató de un problema histórico en los años cincuenta y sesenta, pero que ya hoy en día, está medianamente superado. Por otro lado, la parafiscalidad en el ordenamiento jurídico venezolano, tiene una importancia, auge y crecimiento exagerado y se ha intentado, aseverar que se trata de una nueva categoría tributaria dentro de la clasificación tradicional tripartita de los tributos.

En ambos ordenamientos jurídicos, existen figuras tributarias huidizas de la aplicación del régimen tributario, constatándose una finalidad de flexibilización de los principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados. Esta situación se encuentra en pleno auge en el ordenamiento jurídico venezolano,

modificándose la terminología de obligaciones con características claramente tributarias, pero que no se reconoce su verdadera naturaleza jurídica.

Existen diferentes teorías sobre el principio de no confiscación en materia tributaria. La teoría negatoria del principio, parte del supuesto de la falta de necesidad del principio de no confiscación, debido a que puede reconducirse al principio de capacidad económica o bien, al principio de justicia tributaria.

Por otro lado, tenemos las teorías que reconocen la importancia al principio de no confiscación en materia tributaria. Estas teorías, suelen identificar al principio como un límite al poder tributario, aunque con una difícil determinación. También, se vincula con el derecho a la propiedad privada, como fundamento último del principio. De igual forma, se señala que constituye el límite a la progresividad del sistema tributario. Por otro lado, se relaciona con el principio de capacidad contributiva, como principio matriz. Otra teoría, reconduce al principio de no confiscación, a la teoría del gravamen excesivo. Nos inclinamos por la vinculación del principio con todas estas instituciones.

El principio de no confiscación, presenta una relación nítida con el derecho a la propiedad privada, principios constitucionales tributarios, principios tributarios constitucionalizados, derecho al trabajo y libertad de empresa, constituyendo estos bloques, los núcleos esenciales del principio.

Existe una relación clara entre el principio de no confiscación en materia tributaria y el principio de legalidad tributaria en una doble vertiente. Por un lado, una de las funciones principales del principio de legalidad tributaria es garantizar el respeto al derecho a la propiedad privada de los contribuyentes y que sean ellos mismos, por medio

de sus representantes, quienes establezcan las limitaciones correspondientes a este derecho. Por otro lado, pueden presentarse supuestos de vulneraciones a ambos principios, cuando se establezcan tributos desproporcionados en normas de rango inferior a las leyes. También, en el ordenamiento jurídico venezolano se han ido dictando decretos con rango, valor y fuerza de ley, los cuales crean y modifican tributos, cuestión que se utiliza de forma exagerada, causándose también efectos confiscatorios a los contribuyentes.

El principio de no confiscación presenta una vinculación con el principio de seguridad jurídica, en cada una de las manifestaciones de este último principio. Así, en relación a la relevancia de la ley como vehículo generador de certeza, cuando no se establecen las obligaciones tributarias en leyes claras, se podría presentar una vulneración a los principios de no confiscación en materia tributaria y legalidad tributaria. De igual manera, en la manifestación del principio de seguridad jurídica, referido a la estabilidad del Derecho, consideramos que las constantes modificaciones de normas tributarias pueden traducirse en situaciones confiscatorias. En este mismo sentido y como otro matiz del principio de seguridad jurídica, los reenvíos constantes de normas, pueden generar confusión en los contribuyentes y ante la situación de incerteza, pueden presentarse supuestos confiscatorios. También, otra manifestación del principio de seguridad jurídica se traduce en la certidumbre de los remedios jurídicos para impugnar algún acto administrativo, cuestión que si no se presenta, se vulneraría el derecho a la defensa y, probablemente también, el principio de no confiscación, porque los actos administrativos producirían sus efectos y se ejecutarían los mismos, afectando severamente a los contribuyentes. El otro matiz que se plantea en relación al principio de seguridad jurídica es la interdicción de la arbitrariedad, cuestión que si en un sistema tributario, se producen

actuaciones arbitrarias, podrían en su caso presentarse situaciones de vulneraciones al principio de no confiscación en materia tributaria. En el ordenamiento jurídico venezolano, se han venido regulando de manera progresiva, obligaciones con características y naturaleza claramente tributaria, en leyes que carecen de contenido tributario, cuestión que la doctrina ha venido a calificar como la «huida del Derecho Tributario» y, que según cada uno de los supuestos y de los medios probatorios que presenten los contribuyentes, podría tratarse también de una trasgresión al principio de no confiscación.

El principio de no confiscación es una medida de la justicia tributaria y uno de sus últimos fines es cumplir con el ideal de justicia tributaria, además de la protección del derecho a la propiedad privada. El establecimiento de tributos confiscatorios o el sistema tributario en su conjunto de carácter confiscatorio, trastocaría con el ideal de justicia tributaria que se pretende en la Constitución española y Constitución venezolana.

Existe también una relación muy cercana entre el principio de no confiscación y el principio de capacidad contributiva. Podríamos sistematizar por lo menos unas tres teorías, relacionadas a los vínculos que se presentan entre ambos principios. En primer lugar, una corriente que plantea la negación absoluta del principio de no confiscación en materia tributaria, por reconducirse el mismo completamente al principio de capacidad contributiva. En segundo lugar, hay otro sector que plantea que a pesar que el principio de no confiscación puede considerarse como una reiteración del principio de capacidad económica, se le debe otorgar importancia en la interpretación que se realiza al principio de capacidad económica. Una tercera postura y a la cual nos adherimos plantea la autonomía del principio de no confiscación en materia tributaria y que sirve de complemento al principio de capacidad económica. Parece ser ésta también la postura del

Tribunal Constitucional español, Tribunal Supremo español, Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano y Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia venezolano.

El principio de no confiscación se relaciona de igual manera con el principio de igualdad en materia tributaria, reconocido constitucionalmente, tanto por la Constitución española como por el texto constitucional venezolano. De esta manera, ante situaciones iguales que sean tratadas de forma desigual o situaciones desiguales tratadas de forma igual conllevaría a una falta de adecuación con el principio de igualdad y, dependiendo cada supuesto, incluso podrían presentarse situaciones confiscatorias, por el otorgamiento de tratos preferenciales para un grupo de contribuyentes, en perjuicio de otro sector. El principio de igualdad es uno de los principios básicos por el cual se entienden otros principios tributarios constitucionalizados, entre los cuales, mencionamos al principio de capacidad contributiva y al principio de no confiscación en materia tributaria.

Otro principio con el cual posee relación el principio de no confiscación, es el principio de generalidad, base y sustento del deber general de contribuir y reconocido en ambos textos constitucionales. La relación se sustenta en que el Estado, con fundamento en el deber general de contribuir, no puede destruir el derecho a la propiedad privada de los contribuyentes. La debida contribución a los gastos públicos, se debe hacer con el equilibrio entre el respeto al derecho a la propiedad privada y coadyuvar con el mantenimiento de las finanzas del Estado.

Hay una relación muy estrecha entre el principio de no confiscación y el principio de progresividad. Se ha llegado a sostener que el techo a la progresividad del sistema

tributario se encuentra representado por el principio de progresividad. Se tratan de dos principios que se complementan entre sí y que buscan cumplir con el ideal de justicia tributaria.

El otorgamiento de efectos retroactivos a una norma tributaria, podría implicar una transgresión al principio de no confiscación, dependiendo cada supuesto, debido a que el contribuyente se encontraría sorprendido con el cumplimiento de una obligación tributaria, que ya tenía certeza de haberla cumplido debidamente. Ahora, no en todos los casos de normas tributarias de carácter retroactivo, se pueden presentar vulneraciones automáticas al principio de no confiscación. Esta situación se presentaría sólo en el supuesto de normas de carácter retroactivo que impliquen el cumplimiento de tributos excesivos y exorbitantes. Allí se encontraría la relación entre el principio objeto de estudio y el principio de irretroactividad en materia tributaria.

El principio de recaudación eficiente elevado a rango constitucional en la Constitución venezolana, presenta varias relaciones con el principio de no confiscación, según el matiz y acepción que se trate del mismo. De esta manera, cuando se logra una recaudación mayor a la que se tenía prevista, probablemente se haga en perjuicio de los contribuyentes y se pueda tratar de un supuesto confiscatorio. Otra relación que se presenta con el principio de no confiscación se refiere a la determinación de la obligación tributaria sobre bases presuntivas y no sobre bases ciertas. En caso que no se respeten los supuestos tasados, se podrían causar efectos confiscatorios en los contribuyentes. Otra acepción del principio de recaudación eficiente se refiere a la constante profesionalización de los funcionarios de la Administración Tributaria. Una debida formación profesional de los funcionarios, puede constituir un indicio de que garantizarán el cumplimiento de los

principios que rigen en el Derecho Tributario y, claro está, del principio de no confiscación. De igual manera, la difusión de la normativa tributaria y la orientación a los contribuyentes, deben garantizarse para cumplir con el principio de recaudación eficiente y evitar situaciones de confusión en los mismos, que podrían causarles graves perjuicios en su forma de cumplimiento de los tributos. El principio de recaudación eficiente sirve como principio colaborador al principio de no confiscación, debido a que dicta los parámetros a los cuales deben ceñirse las Administraciones Tributarias.

El derecho a la libertad de empresa se encuentra reconocido constitucionalmente en la Constitución española de 1.978 y en la Constitución venezolana de 1.999. Hay una relación clara entre este derecho y el principio de no confiscación, porque el establecimiento de tributos exagerados o bien, que el sistema tributario en su conjunto sea considerado exorbitante, constituye un grave obstáculo al ejercicio pleno del derecho a la libertad de empresa. No puede ejercerse una actividad empresarial libremente, cuando por la vía tributaria se implementan una serie de tributos que perjudicaría en gran proporción al sector de contribuyentes. Por ello, el derecho a la libertad de empresa consagrado a nivel constitucional, junto al principio de no confiscación, deben interpretarse de forma conjunta para de esta manera analizar el bloque de constitucionalidad de las instituciones que operarían a favor del principio de no confiscación.

El principio de no confiscación se relaciona con el derecho al trabajo en una doble acepción. En primer lugar, cuando se implementan tributos de forma exagerada o un sistema tributario en su conjunto exorbitante, los contribuyentes paralizarían sus actividades, entrando en situaciones de concurso, destruyéndose el empleo de los trabajadores. Por otro lado, se protege la institución del salario, con un respeto a la calidad

de vida con los trabajadores, al no verse erosionado el salario que devengan por la cantidad de tributos a los cuales se encuentran obligados.

CAPÍTULO III: Aplicación del principio de no confiscación en materia tributaria

En el Capítulo III del estudio, se abordó la aplicación del principio de no confiscación en materia tributaria a diversas instituciones de los sistemas tributarios español y venezolano, denotándose importantes diferencias en el tratamiento y aplicabilidad del mismo en ambos ordenamientos jurídicos. En este capítulo se intentó otorgarle una operatividad a este principio, sistematizando varias categorías tributarias que conforman los sistemas tributarios español y venezolano, en donde se ha ventilado a nivel jurisprudencial y tratado el principio de no confiscación en materia tributaria. Una mención especial, debemos hacer sobre los nuevos enfoques de este principio. Nos referimos a su vinculación con la parafiscalidad, en particular por la situación exagerada de los tributos parafiscales en el ordenamiento jurídico venezolano y, también, en el campo de la tributación internacional, como uno de los fundamentos de los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal y en los Tratados de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones.

Existen diversas teorías sobre la aplicación del principio de no confiscación en materia tributaria. En principio, existe una teoría que señala la aplicación del principio, únicamente a los tributos individualmente considerados. Otra teoría, parte del criterio que debe aplicarse a tributos y acumulación de tributos. Por otro lado, se afirma que debe aplicarse al sistema tributario en su conjunto. Por último, la postura más adecuada es aquella que señala que el principio de no confiscación se aplica, tanto a los tributos individualmente considerados como al sistema tributario en su conjunto.

El principio objeto de estudio, debe aplicarse a las obligaciones tributarias principales y a las obligaciones de carácter accesorio. Un especial tratamiento, debe tener presente este principio, en los intereses moratorios y sanciones. Existe una diferencia sustancial en el Derecho español y Derecho venezolano, en relación a las sanciones, porque en el Derecho español no tiene cabida la aplicación del principio de no confiscación en las sanciones, pero en el Derecho venezolano, existe jurisprudencia reiterada sobre su aplicación en las mismas.

Partiendo de estas teorías, el principio de no confiscación tiene una aplicación plena y directa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como impuesto directo por excelencia, existiendo algunos pronunciamientos jurisprudenciales importantes sobre este principio en el Impuesto sobre la Renta, tanto por parte del Tribunal Constitucional español, como la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano. Toda la estructura del tributo, debe adecuarse a este principio, especialmente, en su relación con el mínimo exento, deducciones, rebajas y recargos. El Tribunal Constitucional español ha señalado una cuestión muy polémica, obvia y errada, a nuestro criterio sobre el límite máximo en la tributación, representado por el cien por cien (100%) del tipo medio en el Impuesto sobre la Renta. En el ordenamiento jurídico venezolano, se ventiló un caso emblemático ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano, referido a la situación de los trabajadores bajo relación de dependencia en el Impuesto sobre la Renta. En este supuesto, la Sala Constitucional, modificó de oficio el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, basándose en sus motivaciones para decir, en los principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados, entre los cuales, invocaba al principio de no confiscación.

En el Impuesto sobre el Patrimonio, también resulta de aplicación el principio objeto de estudio. Existen diferencias en su tratamiento en España y Venezuela. Este impuesto no se encuentra vigente en el ordenamiento jurídico venezolano. En el ordenamiento jurídico español, ha tenido un desarrollo importante, aunque en la actualidad, su recaudación es prácticamente nula. Llama la atención, en el análisis del Derecho español, que la Ley de Impuesto sobre el Patrimonio, establece un límite a la aplicación conjunta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, constituyendo un claro intento del legislador de implementar un límite para el poder tributario y garantizar un respeto pleno al principio de no confiscación en materia tributaria. En el Proyecto de Ley de Impuesto sobre Bienes y Derechos Patrimoniales de las Personas Físicas en el ordenamiento jurídico venezolano, que nunca llegó a entrar en vigencia, se establecían varias situaciones de posibles confiscaciones por gravarse dos veces, la obtención de rentas. En este Proyecto no se establecía límite alguno en relación al Impuesto sobre la Renta, tal como se consagra en la Ley de Impuesto sobre el Patrimonio española.

En el Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, existen indicios relevantes, tanto en el Derecho español como venezolano, sobre una vulneración al principio de no confiscación en materia tributaria, especialmente, cuando se alude al tema de la valoración de los bienes y las alícuotas impositivas, que llegan a extremos que podrían despojar a los contribuyentes de su derecho a la propiedad privada.

En el Impuesto sobre Sociedades, también existen algunos supuestos donde debe tenerse presente al principio de no confiscación. Así, la doble tributación que se produce cuando la sociedad resulta gravada con el Impuesto sobre Sociedades y luego los

accionistas por los rendimientos que generan sus acciones, también deben cumplir con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Hay diferencias importantes en ambos ordenamientos jurídicos, porque en el Derecho español, se encuentran vigentes el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, regulados en leyes diferentes. Sin embargo, en el Derecho venezolano, se encuentra vigente el Impuesto sobre la Renta, regulado en una sola ley.

También, en el Impuesto al Valor Añadido o Agregado, a pesar de tratarse del impuesto indirecto por excelencia, se debe adecuar a este principio. Aunque, resulta menester señalar que es una tarea más difícil poderlo aplicar al Impuesto al Valor Añadido, debido a que no se mide de forma directa la capacidad contributiva y deben entrar en consideración otras instituciones, que podrían desvirtuar el carácter confiscatorio del tributo, tales como las traslaciones económicas y jurídicas. Por ello, mantenemos el criterio que este tipo de tributos deben adecuarse al principio objeto de estudio, sólo que con una menor intensidad, por las características particulares de los mismos.

Observamos, que en el ordenamiento jurídico venezolano, uno de los casos más importantes, en donde existe una gran cantidad de pronunciamientos jurisprudenciales, se refiere precisamente al régimen de retenciones de los sujetos pasivos calificados como especiales en el Impuesto al Valor Agregado venezolano, por los efectos nocivos que se causan a los contribuyentes.

En los tributos con fines primordialmente no fiscales, se debe aplicar el principio de no confiscación, aunque con una menor intensidad. Las finalidades no recaudatorias o no fiscales, no pueden traducirse en una flexibilización en extremo de los principios

constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados. Existen diferentes niveles de aplicación del principio de no confiscación y, en este tipo de tributos, nos encontramos en un nivel con una menor intensidad de aplicación. El impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma de Andalucía que tanta polémica generó en la doctrina española y su similar impuesto sobre tierras ociosas en el ordenamiento jurídico venezolano, son típicos ejemplos de categorías tributarias en donde se pretende desconocer la aplicación plena de los principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados. Esta misma situación, ocurre con los tributos medioambientales. Si bien es cierto que estamos de acuerdo con la implementación de este tipo de tributos, debe hacerse con el respeto a los principios mencionados.

En los tributos municipales, también existen varios supuestos de vulneraciones al principio de no confiscación, tanto en el Derecho español como venezolano, especialmente, por las alícuotas elevadas que algunos implementan. El Impuesto sobre Actividades Económicas español, similar al Impuesto sobre Actividades Económicas, Industriales, de Servicios y de índole similar venezolano, presentan ambos el mismo hecho imponible, constituido por el mero ejercicio de una actividad económica. La simple realización de una actividad económica no es presupuesto necesario y obligatorio de la existencia de capacidad contributiva y, por esta razón, podría –según cada situación– presentarse situaciones confiscatorias. De igual manera, para el caso del Impuesto sobre Actividades Económicas, Industriales, de Servicios y de índole similar venezolano, la configuración de la base imponible, representada por los ingresos brutos efectivamente percibidos puede también generar efectos confiscatorios en los contribuyentes. Este tipo de base imponible, no sólo se establece en este supuesto de tributación municipal, sino que

coexiste con otros tributos, que también presentan como base imponible a los ingresos brutos, especialmente denotamos esta situación en el campo de la parafiscalidad.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de Bienes de Naturaleza Urbana español es otro tributo en donde existen ciertos indicios de posibles efectos confiscatorios a los contribuyentes, básicamente porque se gravan rentas nominales y ficticias. Este tipo de impuesto no se encuentra implementado en el ordenamiento jurídico venezolano, pero sí en el impuesto sobre la renta, donde se tiene establecido el mecanismo de ajuste por inflación fiscal, precisamente para evitar que se produzcan situaciones confiscatorias.

El resto de categorías tributarias, como las tasas y las contribuciones especiales, deben un respeto íntegro a este principio, aunque sea más difícil medir su nivel de incidencia. También en las tasas y en las contribuciones especiales, tiene cabida el principio de no confiscación en materia tributaria. En el caso de las tasas, existen pronunciamientos jurisprudenciales de gran interés por parte de la jurisprudencia española y venezolana. Así, encontramos varias sentencias del Tribunal Constitucional español, donde se han cuestionado tasas y se ha hecho referencia –aunque de forma escueta- al principio de no confiscación. En estas sentencias se logró un avance en el tratamiento del principio, al vincularlo con la prohibición de doble imposición. También, en la jurisprudencia venezolana, encontramos pronunciamientos polémicos en supuestos donde se impugnaban tasas. De esta forma, en una sentencia de gran interés de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, se vinculó el principio de no confiscación con el principio de legalidad tributaria, estableciéndose que por exigirse unas tasas no sustentadas en normativa legal alguna, se produce una confiscación.

Para los tipos de tributos representados por las contribuciones especiales, el principio de no confiscación también debe regir en esta categoría de tributos, pero con una menor intensidad, por las características particulares de estas contribuciones. Parte de la doctrina, aboga por la adecuación de las contribuciones especiales a este principio, pero sólo en supuestos desproporcionados de estas contribuciones. A nivel jurisprudencial, existen precedentes, tanto por parte del Tribunal Supremo español, como por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. En este sentido, el Tribunal Supremo español, desestimó la alegación de vulneración al principio de no confiscación en una contribución especial. La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, fue más extensa en el análisis del principio de no confiscación y su alegación en la Contribución al Consumo de la Cerveza. En esta sentencia, afirmó la Sala –a nuestro entender de forma errónea- que el principio de no confiscación no solamente debe aplicarse a los tributos, sino que también debe extenderse a las sanciones. Resalta de esta decisión que constituyó un avance en la jurisprudencia venezolana, sobre la aplicación de este principio, aunque con un criterio –tal como hemos comentado- erróneo.

Un sector en donde hay coincidencia por el nivel de litigiosidad de los tributos que lo regula, se trata del sector del juego. La tributación en este sector, tanto en el ordenamiento jurídico español como venezolano, ha sido cuestionada de forma reiterada, invocándose –entre otras cuestiones- al principio de no confiscación en materia tributaria. La jurisprudencia en esta materia es extensa. En el caso del Tribunal Constitucional y Tribunal Supremo español, el desarrollo a nivel jurisprudencial ha sido escueto, por no profundizarse en la delimitación del referido principio. A pesar de la extensa cantidad de sentencias, en donde la parte recurrente ha alegado este principio, observamos poco

desarrollo a nivel argumentativo. También, ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, se ha cuestionado la constitucionalidad de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite y Azar, sustentándose principalmente en la trasgresión al principio de no confiscación en materia tributaria, por las alícuotas altas y exorbitantes que se regulan en esta ley, además de los supuestos de responsabilidad solidaria que se presentan en la misma. También, un indicio de disposición que podría constituir una falta de adecuación al principio objeto de estudio, se trata de aquellas disposiciones que prohíben la deducibilidad del impuesto especial en el impuesto sobre la renta. Tal es el caso, de la Ley de Impuesto a las Actividades de Juegos de Envite y Azar, donde se preceptúa que este impuesto no será deducible del impuesto sobre la renta, cuando la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana, permite dentro de las deducciones posibles, los tributos pagados por los contribuyentes, salvo algunas excepciones en materia imposición indirecta.

El principio de no confiscación presenta una relación directa y constituye un freno al establecimiento exagerado, desordenado y caótico de los tributos parafiscales. La parafiscalidad tiene un auge e importancia en mayor proporción en el ordenamiento jurídico venezolano en comparación con el ordenamiento jurídico español. Por ello, una de las principales novedades de esta investigación se trató precisamente en demostrar que el cúmulo exagerado de contribuciones parafiscales en el Derecho venezolano, está conllevando a una erosión progresiva del derecho a la propiedad privada de los contribuyentes y, por ende, una trasgresión al principio de no confiscación. En los últimos años, en el ordenamiento jurídico venezolano, producto del excesivo intervencionismo del Estado, han ido apareciendo de forma progresiva, exagerada e ilimitada, una serie de

contribuciones parafiscales, especialmente dirigidas a las personas jurídicas, tratando incluso de disimular la naturaleza jurídica tributaria de las mismas, para intentar no aplicarle los principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados y, especialmente, el principio de no confiscación en materia tributaria. Tal es el caso, de los mal denominados «aportes», de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, Ley Orgánica de Drogas, Ley del Deporte, Decreto con rango, valor y fuerza de Ley de Pesca y Acuicultura, Decreto con rango, valor y fuerza de Ley de Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat.

Los mecanismos correctivos de los efectos de la inflación, principalmente en países con economías inflacionarias altas, resulta necesaria su regulación, para evitar que se causen graves perjuicios a los contribuyentes.

El principio de no confiscación también tiene un campo de aplicación en los supuestos de doble imposición y plurimposición. Por ello, parte de la doctrina ha afirmado –a nuestro entender de forma correcta- que el principio de prohibición de doble imposición constituye una derivación del principio de no confiscación. La jurisprudencia española ha afirmado que si mediante la acumulación de diversas figuras tributarias se privan a los sujetos pasivos de sus rentas y propiedades, se producirían los efectos confiscatorios. De igual manera, en la jurisprudencia venezolana, también se ha reconocido de forma indirecta que la prohibición de doble imposición se encuentra consagrada en la Constitución Nacional, como una manifestación de los principios de capacidad contributiva, no confiscación en materia tributaria y progresividad. La prohibición de doble imposición y plurimposición en los Estados compuestos, donde se gravan por diferentes niveles de los

poderes públicos a los contribuyentes, constituye una muestra clara de derivación de los principios de capacidad económica y no confiscación en materia tributaria.

Otro de los aportes principales de esta investigación se centró en la aplicación del principio de no confiscación en la tributación internacional. Específicamente, podemos ubicar varios matices de este principio en el campo de la tributación internacional. Tal como ha mencionado parte de la doctrina, constituye uno de los fundamentos de los convenios para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal, al evitar que varios Estados quieran gravar una misma manifestación de riqueza o bien, se establezcan los mecanismos correspondientes para evitar la doble imposición internacional. El fin último que se busca es precisamente evitar la erosión del derecho a la propiedad privada de los contribuyentes en el campo de la tributación internacional. Y, también, el principio de no confiscación ha venido siendo tratado en los últimos años, en los Tratados de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones, obteniendo un matiz y una nueva visión el mismo, lo cual constituye uno de los principales aportes de esta investigación.

En relación a los Tratados de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones, se trata de uno de los aspectos más novedosos del principio de no confiscación en materia tributaria. Con estos Tratados, se busca salvaguardar las inversiones extranjeras en los Estados y evitar que se produzcan confiscaciones, expropiaciones o cualquier otro modo de adquisición de propiedad por parte de los Estados a las inversiones que realizan los inversionistas extranjeros. La vía tributaria queda excluida –en principio– de la aplicación de esta protección, salvo que por esta vía se produzca una expropiación. Así, si bien la terminología expropiación, no resulta correcta a nuestro entender, dado que posee otro significado en el Derecho Administrativo, simplemente entendemos que se pretende con

estos Tratados que un tributo, acumulaciones de tributos o el sistema tributario en su conjunto, no produzcan efectos confiscatorios. Al fin y al cabo, lo que se trata es de otorgarle operatividad del principio de no confiscación en materia tributaria y resaltar la necesidad de su protección. Actualmente, se encuentra vigente el Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones, entre el Reino de España y la República de Venezuela, suscrito en Caracas el 02 de noviembre de 1995 y donde se prohíben las nacionalizaciones, expropiaciones o cualquier otra medida con características o efectos similares, entre las cuales, entendemos se encuentra la vía tributaria. También, en el Derecho interno venezolano, en la Ley para la Promoción y Protección de Inversiones, se establece que los tributos no pueden tener efectos confiscatorios. Tampoco, puede modificarse el poder tributario de los Estados, por los Tratados de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones, dado que son los únicos que poseen la soberanía y el poder para establecer y exigir tributos, pero respetándose el principio de no confiscación y prohibiéndose tributos excesivos que puedan asimilarse a un modo de adquisición de propiedad.

La posibilidad del establecimiento de un límite máximo a la tributación ha sido una de las cuestiones más controversiales en relación al principio de no confiscación en materia tributaria. La discusión se centra en la complejidad de poder implementar un límite máximo general que sirva a todas las categorías tributarias y la arbitrariedad que ello representaría, podría generar también situaciones de injusticia tributaria. Nosotros abogamos por la implementación del referido límite, por la vía de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español y la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano, según cada supuesto que se presente y los medios probatorios que aporten los

contribuyentes. Esta delimitación puede comenzar con los impuestos de carácter directo y luego seguir con el resto de categorías tributarias. La evaluación del límite máximo a la tributación también debe realizarse con el sistema tributario en su conjunto, demostrando – en su momento-, el contribuyente, por las vías probatorias que posea, la destrucción de su derecho a la propiedad privada, por la cantidad de tributos a los cuales se encuentra sometido.

CONCLUSIONES

Primera.- El principio de no confiscación en materia tributaria debe ubicarse dentro de la categoría de principios tributarios constitucionalizados y esta terminología representa la más adecuada para su uso. Puede ser catalogado como principio, al tener carácter general, abstracto y repetitivo. Este principio presenta una significación en diversas ramas del Derecho, a saber, en el Derecho Administrativo, Derecho Penal, Derecho Civil y Derecho Internacional Público. Sin embargo, presenta rasgos especiales en el Derecho Tributario, como principio tributario constitucionalizado que a pesar de su autonomía, necesita el auxilio y apoyo de otros principios para lograr su aplicación plena.

Segunda.- Existen similitudes y diferencias en el tratamiento del principio de no confiscación en materia tributaria en los ordenamientos jurídicos español y venezolano. En ambos países se encuentra reconocido constitucionalmente, lo cual representa la principal similitud. La evolución histórica-constitucional ha estado marcada por varios hitos importantes, pero hay que situar su aparición en la Constitución Española de 1.978 y en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1.999, aunque hay que decir que anteriormente venía siendo tratado desde el punto de vista jurisprudencial en el Derecho venezolano.

Tercera.- El principio de no confiscación se analiza en el ámbito de la materia tributaria, compuesta por impuestos, tasas, contribuciones especiales y tributos parafiscales. Se deslinda de esta manera, el principio de no confiscación, para estudiarlo en este campo específico del conocimiento. En ambos ordenamientos jurídicos, existen figuras huidizas que tratan de disimular su naturaleza tributaria para no aplicar los

principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados. La necesidad de un sistema tributario racional es imprescindible para lograr una aplicación efectiva y plena del principio de no confiscación.

Cuarta.- El principio de no confiscación en materia tributaria constituye un límite al ejercicio del poder tributario y a la progresividad del sistema tributario. Busca la protección del derecho a la propiedad privada de los contribuyentes y presenta una estrecha relación con el principio de capacidad contributiva y con el principio de igualdad. La no confiscación también opera en los ordenamientos jurídicos español y venezolano, donde se respeta y garantiza el derecho a la libertad de empresa y el derecho al trabajo. De igual forma, el análisis de un principio que rige en el Derecho Tributario, no puede hacerse de forma individual, sino de manera holística, interpretando en su conjunto los principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados. Por ello, el principio de no confiscación está relacionado con los principios de legalidad tributaria, seguridad jurídica, justicia tributaria, capacidad contributiva, igualdad, generalidad, progresividad, irretroactividad en materia tributaria y recaudación eficiente, vigentes en ambos ordenamientos jurídicos.

Quinta.- El principio de no confiscación en materia tributaria debe aplicarse a los tributos individualmente considerados, a la acumulación de tributos y al sistema tributario en su conjunto, para así lograr que todas las figuras tributarias vigentes en los ordenamientos jurídicos español y venezolano, puedan adaptarse plenamente a este principio. Existe una diferencia sustancial en el tratamiento de este principio en el Derecho español y Derecho venezolano. Este principio no tiene cabida en las sanciones para el caso del Derecho español. Sin embargo, la jurisprudencia venezolana de forma reiterada ha

venido estableciendo el criterio de aplicar el principio de no confiscación en el ámbito sancionador, lo cual resulta perturbador y contraproducente. Esta jurisprudencia debe ser corregida y lo suyo, sería aplicar el principio de proporcionalidad del Derecho Administrativo Sancionador y no el principio de confiscación.

Sexta.- El principio de no confiscación en materia tributaria tiene una aplicación con mayor intensidad, en el caso de tributos directos como el Impuesto sobre la Renta, debido a que se trata de un tributo que mide con mayor precisión la capacidad contributiva de los contribuyentes. Observamos similitudes en la adaptación de los Impuestos sobre la Renta, en el Derecho español y venezolano. Sin embargo, la jurisprudencia española con un criterio equivocado en sus sentencias, ha tomado como referencia la renta, a los fines de medir los límites máximos de la tributación, representado un tipo medio del cien por cien (100%) de la renta, cuestión que constituye una obviedad, al establecerse este límite y un criterio erróneo, al tomar en consideración el tipo medio. La SC del TSJ venezolano, no ha tenido pronunciamiento alguno relativo al límite máximo cuantitativo, cuestión que podría iniciar estos recorridos con la tributación directa, para delimitar de una mejor manera el principio de no confiscación. Un caso emblemático en la imposición a la renta en el ordenamiento jurídico venezolano es el supuesto de los trabajadores bajo relación de dependencia, el cual ha tenido repercusiones importantes en la doctrina y jurisprudencia venezolana. La tributación en este sector debe exigirse de la forma más racional y equilibrada posible, para evitar que se afecte a la mayoría de la población.

Séptima.- La relación entre el principio de no confiscación en materia tributaria y el mínimo exento es directamente proporcional. El establecimiento de mínimos exentos bajos puede conllevar a situaciones confiscatorias. Por ello, la determinación de los mínimos

exentos debe hacerse respetando en todo momento el principio de no confiscación en materia tributaria y teniendo en consideración indicadores económicos que sean una referencia precisa sobre los gastos necesarios y vitales para los contribuyentes. No solamente se producen situaciones confiscatorias por alícuotas altas y desproporcionadas. También, por mínimos exentos demasiado reducidos que no garanticen una subsistencia digna a los contribuyentes.

Octava.- Existe una diferencia importante en el tratamiento del principio de no confiscación en los ordenamientos jurídicos español y venezolano. En el caso del Derecho español, la Ley de Impuesto sobre el Patrimonio establece una disposición de límites entre el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cual, a nuestro entender es una manifestación del principio de no confiscación en materia tributaria. Sin embargo, en el Derecho venezolano, la regulación en esta materia es nula, dado que no se encuentra implementado el Impuesto sobre el Patrimonio. En una futura creación del Impuesto sobre el Patrimonio en el ordenamiento jurídico venezolano, debe tomarse en consideración este tipo de límites que se crean entre el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este sentido, se debería seguir la misma regla prevista en el ordenamiento español, consistente en establecer el límite a la confiscación en el Impuesto sobre el Patrimonio conjuntamente con el Impuesto a la Renta, pues el Impuesto sobre el Patrimonio se paga con la renta.

Novena.- Se propone una reforma del Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos en el ordenamiento jurídico venezolano que se centre en una reducción de las alícuotas impositivas, las cuales en algunos casos podrían conllevar a situaciones confiscatorias y en los métodos de valoración de bienes, a los efectos de

incluirlos en la base imponible de este impuesto, debido a que no existe certeza en la determinación de estos valores por parte de la Administración Tributaria.

Décima.- El principio de no confiscación en materia tributaria debe aplicarse también a los impuestos indirectos, especialmente, al Impuesto al Valor Agregado, vigente en ambos ordenamientos jurídicos. Sin embargo, esta aplicación se realizará con un menor nivel de intensidad por las características particulares de este tipo de tributos. En el caso venezolano, uno de los supuestos más trascendentales de vulneración a este principio está representado por el régimen de los contribuyentes especiales en el Impuesto al Valor Agregado. Se propone en una eventual reforma, la supresión del mecanismo de retenciones en el régimen de los contribuyentes especiales del Impuesto al Valor Agregado, el cual causa efectos nocivos en ciertos sectores de contribuyentes.

Décima primera.- La implementación de tributos con fines primordialmente no fiscales no puede suponer una ausencia de aplicación del principio de no confiscación en materia tributaria. La creación de tributos, como el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas en España y el Impuesto sobre Tierras Ociosas en Venezuela, que pretenden una flexibilización del principio de no confiscación atendiendo a los fines no fiscales de los mismos, podrían conllevar a situaciones confiscatorias. La misma situación ocurre con la tributación medioambiental. Estamos de acuerdo con la creación y establecimiento de tributos medioambientales –tema incipiente en el Derecho venezolano–, pero siempre bajo la adecuación a estos principios que rigen en el Derecho Tributario y, especialmente, al principio de no confiscación. En estos casos, al igual que con las tasas y contribuciones especiales, lo que sucede es que se aplica el principio de no confiscación con matices y una intensidad distinta.

Décima segunda.- El principio de no confiscación ha tenido una particular relevancia en el ámbito de la tributación municipal en ambos ordenamientos jurídicos. La mayor cantidad de pronunciamientos jurisprudenciales los encontramos en el Impuesto sobre Actividades Económicas, vigente en los ordenamientos jurídicos español y venezolano. La estructura de este impuesto, donde el hecho imponible está representado por el mero ejercicio de actividades económicas, en algunos supuestos –dependiendo el caso concreto- podría generar efectos confiscatorios en los contribuyentes. La base imponible representada por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el impuesto venezolano ha generado importantes cuestionamientos, planteándose la vulneración al principio de no confiscación. En una sentencia de interés de la SC del TSJ venezolano, se planteó en un supuesto de la Contribución Municipal a la Cerveza, la violación al principio de no confiscación, por vulnerarse el principio de legalidad en materia tributaria. Se trata de una cuestión con la que no estamos de acuerdo, debido a que no en todos los supuestos de falta de adecuación al principio de legalidad en materia tributaria se podría considerar que se producen efectos confiscatorios. Eso dependerá de cada caso en particular y si realmente se trata de un tributo que agote el derecho a la propiedad privada del contribuyente. Otro tributo que ha sido cuestionado en el ordenamiento jurídico español – ausente en el ordenamiento jurídico venezolano- ha sido el Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, por gravarse incrementos de valores nominales y ficticios y no tomar en consideración los efectos inflacionarios. Sin embargo, en los pronunciamientos jurisprudenciales, a pesar de haber sido una gran oportunidad para que el TC español desarrollara con mayor detalle este principio, no se analiza el principio de no confiscación en materia tributaria.

Décima tercera: El principio de no confiscación ha jugado un papel trascendental en la tributación sobre el juego, singularmente en el Derecho venezolano. Hay coincidencia en el tratamiento otorgado en ambos ordenamientos jurídicos, principalmente, a nivel jurisprudencial. El Tribunal Supremo español y TC español se han pronunciado en reiteradas oportunidades en sentencias relativas a los tributos sobre el juego. Sin embargo, los pronunciamientos han sido escuetos y con pocos detalles en las precisiones del principio de no confiscación en materia tributaria. También, la posición de la SC del TSJ venezolano ha sido similar, al no atreverse a establecer criterios concretos de vulneración del principio de no confiscación. Se ha limitado a mantener el criterio de la prueba para saber si existe confiscación o no. En el supuesto de la Ley de Impuestos a las Actividades de Juegos de Envite y Azar, existen alícuotas desproporcionadas y, evidentemente, con resultados que desde el punto de vista pragmático, pueden conllevar a situaciones confiscatorias. De igual manera, la creación de normas que prohíban la deducibilidad de este impuesto en el Impuesto sobre la Renta –tal como sucede con la Ley de Impuestos a las Actividades de Juegos de Envite y Azar- se considera que constituye una norma con indicios de producir efectos confiscatorios.

Décima cuarta.- La parafiscalidad es otra institución que requiere un freno en el ordenamiento jurídico venezolano. En España, tuvo su auge en su momento, en los años sesenta, pero hoy, quedan pocas contribuciones parafiscales. Consideramos que el principio de no confiscación en materia tributaria también debe aplicarse a las contribuciones parafiscales y seguimos la tesis que ubica las contribuciones parafiscales dentro de la clasificación tripartita, como impuestos, tasas o contribuciones especiales, según la naturaleza del tributo que se trate. La parafiscalidad en el ordenamiento jurídico

venezolano está creciendo de forma exponencial, producto del intervencionismo del Estado y requiere, de forma urgente un límite para evitar que sigan produciéndose situaciones confiscatorias.

Décima quinta.- La inflación en el Derecho Tributario genera efectos nocivos en los contribuyentes, por ello, es preceptivo el establecimiento de mecanismos que corrijan la inflación –tal es el caso, en el ordenamiento jurídico venezolano, del ajuste por inflación fiscal-, para que se eviten efectos confiscatorios, especialmente, en países con economías inflacionarias.

Décima sexta.- La prohibición de doble imposición y plurimposición es una derivación, por un lado, del principio de no confiscación en materia tributaria y, por otro, del principio de capacidad contributiva. Las acumulaciones de tributos establecidos por diferentes niveles de gobierno, pueden causar efectos confiscatorios y dentro de los sistemas tributarios español y venezolano, deben plantearse mecanismos correctivos de esta situación, vinculándolos directamente con el principio de no confiscación. Una medida aceptable sería la prohibición de dobles imposiciones, derivadas de la duplicidad de hechos imponibles, como se prevé en España en el artículo 6.2 y 6.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Décima séptima.- El principio de no confiscación ha pasado por una evolución llena de complejidades, ausencia de reconocimiento y reconocimiento dentro de los sistemas tributarios español y venezolano. El último estadio de su evolución, se encuentra en el campo de la tributación internacional, con diferentes matices. Por un lado, como uno de los fundamentos de los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la

Evasión Fiscal, al prohibir que diferentes Estados graven una misma manifestación de riqueza y un mismo hecho imponible o bien, estableciendo los mecanismos correctivos para que ésto no genere efectos confiscatorios. Por otro lado y como un aspecto novedoso en su tratamiento, en los Tratados de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones. Por la vía tributaria, no pueden causarse efectos confiscatorios a los inversionistas extranjeros, ya que lo contrario conllevaría a una vulneración no sólo del Derecho interno, sino también de tales Tratados de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones. Esta protección adicional a los inversionistas extranjeros también se encuentra reconocida en el ordenamiento jurídico venezolano, al señalarse en la Ley para la Promoción y Protección de las Inversiones que los tributos no pueden tener efectos confiscatorios.

Décima octava: La posibilidad del establecimiento de un límite máximo a la tributación ha sido cuestionada desde distintos puntos de vista. Sin embargo, consideramos y abogamos por el establecimiento de este límite máximo a la tributación, especialmente por las situaciones confiscatorias que de forma exponencial han ido creciendo en el ordenamiento jurídico venezolano. De esta forma, se puede otorgar operatividad a este principio, donde la labor de fijación de límites puede empezar por los tributos de carácter directo, como el Impuesto sobre la Renta y, luego continuar con el resto de categorías tributarias para proseguir con la labor de evaluar el sistema tributario en su conjunto. Estos límites deben establecerse por la vía jurisprudencial, especialmente, por los Tribunales Constitucionales de ambos países, con los medios probatorios que aporten los contribuyentes.

